GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 35646C du rôle
Inscrit le 24 décembre 2014

Audience publique du 31 mars 2015

**Appel formé par la société anonyme ... S.A., …,
contre un jugement du tribunal administratif
du 15 décembre 2014 (n° 33861 du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 35646C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2014 par Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., avec siège à L-…, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 15 décembre 2014 (n° 33861 du rôle) ayant déclaré irrecevable son recours en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, émis le 7 novembre 2012 par le bureau d'imposition … et ayant dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours en annulation dirigé en ordre subsidiaire contre le même bulletin;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 22 janvier 2015 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015 par Maître Jean-Philippe LAHORGUE au nom de la société appelante;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Philippe LAHORGUE et Madame la déléguée du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries à l'audience publique du 19 mars 2015.

Par courrier du 20 septembre 2012, le bureau d'imposition Sociétés …, ci-après *« le bureau d'imposition »*, informa la société anonyme ... S.A. (*« la société ... »*), de son intention d'effectuer des redressements de sa déclaration fiscale et de refuser le caractère déductible des factures émises par les sociétés X et Y S.A. du résultat luxembourgeois, les frais d'honoraires payées auxdites sociétés, d'un montant total de …,- €, pour des projets réalisés en France étant imputables au résultat français et n'étant, par conséquent, pas déductibles pour déterminer le résultat imposable luxembourgeois. La société ... prit position par courrier du 11 octobre 2012. Le 7 novembre 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin sur l'impôt commercial communal pour l'année 2008 en opérant le redressement annoncé dans son courrier du 20 septembre 2012.

Le 8 janvier 2013, la société ... fit adresser au bureau d'imposition un courrier de la teneur suivante: « (…) *Je me permets de revenir vers vous à la suite de mon courrier réponse du 11 octobre 2012 concernant votre lettre du 20 septembre 2012 avec l'intention d'effectuer un redressement des factures adressées à la société « ... S.A. » par les sociétés de droit luxembourgeois « X S.A. » et « Y S.A. » pour un montant HT Total de EUR …,-. La société « ... S.A. » a reçu à nouveau un décompte pour les années 2008 et 2009 avec un redressement de ses bénéfices commerciaux pour le montant total HT de EUR …,- en date du 7 novembre 2012. Les sociétés « X S.A. » et « Y S.A. » ont facturé à la société « ... S.A. » des prestations au taux de TVA à 15% conformément à l'article 17.2.2 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Selon la loi concernant la TVA, les prestations facturées ne se rattachent pas aux immeubles situés en France par conséquent le taux de TVA applicable est celui du Luxembourg donc la société « ... S.A. » a inclus ces factures dans son résultat luxembourgeois. La société « ... S.A. » et moi-même sommes à votre entière disposition pour tout renseignement complémentaire.* (…) »

N'ayant pas reçu de réponse à son courrier du 8 janvier 2013, la société ... déposa au greffe du tribunal administratif le 10 janvier 2014 un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008, suite à la décision implicite de rejet résultant du silence de plus de six mois du directeur de l'administration des Contributions directes, en abrégé *« le directeur »*, ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008.

Dans son jugement du 15 décembre 2014, le tribunal administratif retint d'abord que conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée *« AO »* et de l'article 8, paragraphe 3, 1., de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, il était appelé à statuer comme juge du fond contre la décision implicite de rejet résultant du silence de plus de six mois de l'administration fiscale à partir de l'introduction de la réclamation contre la décision faisant l'objet de la réclamation, ladite décision consistant dans le litige dont il était saisi dans le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Se reconnaissant compétent pour connaître du

recours en réformation, il conclut qu'il n'y avait par conséquent pas lieu de statuer sur le recours en annulation.

Au moyen d'irrecevabilité de la requête introductive d'instance invoqué par le délégué du gouvernement, tiré de ce que le bulletin contesté n'aurait pas fait l'objet d'une réclamation devant le directeur et devrait, partant, être déclaré irrecevable *omisso medio* pour violation des paragraphes 228 et 249 AO, le tribunal retint qu'il se dégage du paragraphe 249, alinéa 1er, AO que le formalisme relatif à l'introduction d'une réclamation est réduit au strict minimum et qu'il y avait lieu de constater que le courrier du 8 janvier 2013 répondait aux exigences légales pour constituer une réclamation au sens de la loi. Il estima en premier lieu que le courrier litigieux identifiait clairement le réclamant. Interprétant largement la formulation de la réclamation en se référant à cet égard au paragraphe 249, alinéa 2, AO, il jugea que si le courrier n'avait pas explicitement précisé que la société ... se sentait lésée par le bulletin litigieux, sa volonté d'introduire un recours contentieux ressortait toutefois, à suffisance de droit, du fait même qu'elle avait introduit dans le délai légal de trois mois une réclamation quant à l'absence de déduction des factures contestées dans le bulletin concerné auprès du bureau d'imposition compétent et que, de par la fourniture des éléments nécessaires à l'administration des Contributions pour procéder à l'analyse détaillée de sa situation, elle s'estimait lésée par ledit bulletin d'impôts. Le tribunal estima enfin que le courrier du 8 janvier 2013 répondait aux exigences du paragraphe 249, alinéa 3, AO, lequel exige que la réclamation soit introduite auprès de l'autorité administrative compétente pour statuer sur celle-ci, ce qui, en vertu du paragraphe 228 AO, serait le directeur, voire l'autorité ayant émis le bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités, en l'occurrence l'administration des Contributions directes, étant donné que le courrier en question avait été adressé à cette dernière. Le tribunal conclut que le courrier litigieux s'analysait en une réclamation contre le bulletin de l'impôt au sens du paragraphe 249 AO et rejeta partant le moyen d'irrecevabilité afférent présenté par le délégué du gouvernement.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité du recours pour défaut d'intérêt à agir dans le chef de la société ..., dès lors que le bulletin critiqué fixerait une cote d'impôt de zéro euro, de sorte à ne pas remplir les conditions prévues pour les cas d'ouverture d'une réclamation selon le paragraphe 232, alinéa 1er, AO, à savoir, la contestation de la cote d'impôt fixée ou du principe de l'assujettissement à l'impôt.

Le tribunal retint que les cas d'ouverture à réclamation à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sont limitativement énumérés à deux par le paragraphe 232, alinéa 1er, AO, à savoir, premièrement, la contestation du montant de l'impôt fixé ou deuxièmement, la contestation du principe de l'assujettissement à l'impôt au Luxembourg. Il constata qu'avec une cote d'impôt de zéro euro, la société ... ne rentrait pas dans le premier cas d'ouverture à réclamation. Il estima que celle-ci ne rentrait pas non plus dans le deuxième cas d'ouverture à réclamation, dès lors que ce n'était pas le principe même de son assujettissement à l'impôt, mais la non-déductibilité de certaines factures de prestataires de service au titre de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*« LIR »*), étant donné que les parties étaient en désaccord sur la détermination du revenu net au sens de l'article 7 LIR,

l'administration des Contributions soutenant que les factures litigieuses concernaient des immeubles situés en France alors que la société ... affirmait qu'elles devraient être englobées dans le résultat réalisé au Luxembourg. Le tribunal conclut qu'aucun des deux cas d'ouverture à réclamation à l'encontre d'un bulletin de l'impôt n'était ouvert en l'espèce et, par voie de conséquence, il déclara irrecevable le recours en réformation. Au vu de l'issue du litige, il rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société ....

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 décembre 2014, la société ... a régulièrement relevé appel du jugement du 15 décembre 2014.

Dans son mémoire déposé le 22 janvier 2015, le délégué du gouvernement a déclaré relever appel incident dudit jugement au motif que les premiers juges n'ont pas accueilli son moyen principal d'irrecevabilité tiré de l'absence d'une réclamation contre le bulletin d'impôt dans les trois mois de son émission.

Un appel n'est possible que contre une décision qui fait grief. Or, l'Etat ayant obtenu gain de cause en première instance, il ne saurait entreprendre le jugement en question, alors même qu'un de ses moyens invoqués n'aurait pas abouti. En revanche, il peut invoquer à nouveau ce moyen dans l'instance d'appel aux fins de faire rejeter l'appel et de voir confirmer le premier jugement, le cas échéant, pour d'autres motifs.

La Cour considérera partant les arguments proposés à l'appui de l'appel incident comme moyen tendant au rejet de l'appel. Comme le moyen exposé est préalable, il y a lieu de l'examiner avant ceux invoqués dans le cadre de l'appel principal.

Le délégué du gouvernement réitère le moyen tiré de l'irrecevabilité *omisso medio* du recours contentieux, le bulletin d'impôt n'ayant pas fait l'objet d'une réclamation dans le délai de trois mois. Il n'accepte pas le raisonnement du tribunal administratif ayant conclu que la lettre adressée au bureau d'imposition dans laquelle le mandataire de la société ... expliquait que les dépenses facturées par deux sociétés devaient être déduites du résultat au Luxembourg, ce que le bureau d'imposition avait refusé dans l'émission du bulletin. Il estime qu'il ne s'agit pas d'une réclamation au sens du paragraphe 149 AO mais plutôt d'un courrier comportant certains commentaires sans aucune indication concernant une demande concrète quant aux suites à donner au courrier en question. Il ajoute que celui-ci n'a d'ailleurs pas été adressé au directeur, mais au bureau d'imposition et comme ce n'est pas le réexamen intégral de l'imposition qui est sollicité, il s'agit à son avis d'une simple demande de redressement au sens du paragraphe 94 AO portant sur un seul point de détail de l'imposition.

C'est ce dernier point qui amène la Cour à rejeter le raisonnement du délégué du gouvernement. Le courrier litigieux n'aborde pas, en effet, un point de détail mineur de l'imposition, mais une question de principe quant au caractère déductible de factures importantes établies en relation avec des biens immobiliers à propos desquelles l'administration estimait qu'elles se rapportaient à des immeubles sis à l'étranger, tandis que la société ... considérait qu'elles visaient la gestion de son patrimoine en général et

devaient partant entrer en ligne de compte pour le calcul de son résultat au Luxembourg, pays de son siège.

A l'instar du tribunal, la Cour considère que par le courrier du 8 janvier 2013, la société ... entendait réclamer contre le bulletin d'impôt, de sorte que le recours contentieux introduit plus de six mois après l'envoi de ce courrier, en raison du silence gardé par l'administration des Contributions, n'est pas irrecevable *omisso medio*.

La société appelante reproche aux premiers juges d'avoir déclaré irrecevable son recours pour défaut d'intérêt au motif qu'une cote d'impôt de zéro euro avait été fixée. Elle insiste sur ce que le droit de réclamer appartient au contribuable non seulement s'il entend contester la cote d'impôt fixée, mais également lorsqu'il entend contester le principe de l'assujettissement à l'impôt. L'assujettissement au sens du paragraphe 232 AO doit, selon elle, être interprété en ce sens que le débat ne se limite pas à l'assujettissement global à l'impôt, mais au contraire englobe tout débat sur une opération unique, à condition que ce débat porte sur la globalité de l'opération fiscale litigieuse et qu'il ait pour substance de rattacher l'assujettissement de cette opération à l'impôt luxembourgeois. En décider le contraire reviendrait à priver le contribuable de tout recours juridictionnel en la matière. Elle insiste que l'inclusion des deux factures litigieuses dans les déductions de charges aura des conséquences pour elle dans le cadre des exercices fiscaux à venir. Il y aurait donc lieu d'interpréter la notion d'assujettissement à l'impôt dans son étendue la plus large, englobant non seulement l'assujettissement global du contribuable, mais également l'assujettissement de chacune des opérations du contribuable, prises dans leur globalité. Il ne s'agirait pas, en l'espèce, d'un contentieux portant sur la déductibilité ou non de certaines charges, mais d'un débat portant sur le rattachement ou non à l'impôt luxembourgeois des charges matérialisées par les deux factures litigieuses totalisant un montant de …,- €. Quant au fond, la société ... estime qu'étant donné le caractère déductible de l'impôt luxembourgeois des charges commerciales des sociétés établies sur le territoire luxembourgeois, sauf dérogations, la seule dérogation possible, en l'espèce, découlerait de l'article 3 de la Convention tendant à éviter la double imposition signée entre le Luxembourg et la France le 1er avril 1958 qui prévoit que les revenus provenant de l'aliénation ou de l'exploitation d'un bien immobilier sis en France, échappe à la compétence de perception de l'administration fiscale luxembourgeoise au profit de son homologue français. Or, la réalisation d'une étude technique, administrative et financière en vue de préparer et d'accompagner un client à réaliser une opération immobilière à venir ne correspondrait pas à un revenu se rapportant à l'aliénation ou à l'exploitation du bien immobilier, mais en la réalisation d'une opération commerciale distincte. Aucune dérogation ne serait partant donnée et les charges afférentes auraient dû être prises en compte par le fisc luxembourgeois.

Le problème soulevé par la société appelante est celui de la portée du paragraphe 232, alinéa 1er, AO dans la mesure où celui-ci dispose *«Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich (…) dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist»*, plus particulièrement en ce qui concerne la question

de savoir si une décision de non-assujettissement peut causer un grief conférant au contribuable un droit de réclamation et, ultérieurement, d’exercer un recours contentieux.

Un bulletin de non-assujettissement peut causer grief également lorsque les éléments retenus comme bases de la décision s'imposent à d'autres administrations, de même que dans l'hypothèse où la fixation d'une cote d'impôt trop basse est de nature à causer au contribuable un désavantage supérieur à l'économie d'impôt réalisée dans le cadre du même impôt pour des exercices ultérieurs ou dans le cadre d'autres impôts.

En l’espèce, le bulletin litigieux n’affirme pas le non-assujettissement de la société ... à l’impôt luxembourgeois. Il s’agit d’une société imposable au Luxembourg et l’administration des Contributions n’a pas pris une décision selon laquelle ladite société ne serait pas imposable au Luxembourg, mais elle a refusé de prendre en compte certaines charges et elle a, pour le surplus, fixé une cote d’impôt de zéro €. – La société appelante n’a par ailleurs pas prouvé en quoi ce refus de déduction de charges est de nature à lui causer un grief spécifique du fait de l’absence de déduction des montants payés au titre des factures litigieuses. Une telle absence de déduction dans le bulletin d’impôt critiqué, se rapportant à l’année 2008, ne saurait, en toute hypothèse, préjudicier le caractère déductible de charges pareilles pour d’autres exercices pour lesquels l’administration des Contributions directes sera le cas échéant amenée à statuer, la décision prise ne valant que pour l’exercice en question et laissant intact son pouvoir d’appréciation ainsi que, le cas échéant, celui des juridictions saisies de recours contentieux, pour décider du caractère déductible ou non de telles charges.

C’est partant à bon droit que le tribunal administratif a estimé qu’en application du paragraphe 232, alinéa 1er, AO, le recours en réformation dirigé contre la décision implicite de rejet de la réclamation dirigée contre le bulletin d’impôt sur le revenu des collectivités à charge de la société ... pour l’année 2008, était irrecevable.

L’appelante estime, en ordre subsidiaire, que dès lors que le recours en réformation est irrecevable, le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire doit, en tant que recours contentieux de droit commun, être déclaré recevable. Elle explique que dès lors que le paragraphe 232, alinéa 1er, AO limite l’ouverture d’un recours en réformation que contre des décisions de l’administration des Contributions directes qui fixent une cote d’impôt positive ou affirment l’assujettissement du contribuable à l’impôt, le paragraphe 228 AO prévoit la possibilité générale et sans limitation de l’exercice d’un recours contentieux contre le silence de l’administration.

Ce moyen ne saurait valoir. S’il est vrai que le recours en annulation constitue le recours de droit commun et peut, en principe, conformément à l’article 2, paragraphe 1er, de la loi modifiée du 7 novembre 1996, précitée, être exercé contre toute décision administrative contre laquelle aucun autre recours n’est admissible en vertu des lois et des règlements, tel n’est pas le cas lorsqu’une texte légal en dispose autrement. Or, le paragraphe 232, alinéa 1er, AO, disposition spéciale, déroge au texte général du paragraphe 228 AO en ce qu’il exclut tout recours, peu importe sa nature, contre les

décisions qu’il vise, à savoir celles qui fixent une cote d’impôt zéro et celles qui affirment l’assujettissement du contribuable à l’impôt.

Le recours en annulation dirigé contre le bulletin d’impôt litigieux est partant à son tour irrecevable.

Il suit des considérations qui précèdent que l’appel dirigé contre le jugement n’est pas fondé et qu’il y a lieu de confirmer celui-ci.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare l’appel incident irrecevable,

reçoit l'appel principal en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement du 15 décembre 2014,

condamne la société appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le président en l’audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. RAVARANI